



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Dottori Commercialisti – Revisori Legali

Avvocati e giuristi di impresa

La Circolare per i clienti

29 marzo 2024

News

<u>Bonus acqua potabile: l'Agenzia delle Entrate fissa la percentuale fruibile</u>	pag. 2
<u>Previdenza complementare: deducibilità dei contributi per figli a carico</u>	pag. 3
<u>Welfare: agevolati i servizi di sharing mobility offerti tramite APP</u>	pag. 4
<u>Atti di aggiornamento del catasto: modalità di pagamento</u>	pag. 5
<u>ONLUS e social housing: limite di spesa per Superbonus</u>	pag. 6
<u>Donazioni informali e indirette: quando non sono tassate</u>	pag. 7
<u>Deducibilità dei compensi degli amministratori</u>	pag. 8
<u>Categoria reddituale: l'errata qualificazione non incide sulla pretesa fiscale</u>	pag. 9
<u>Decreto Anziani: le misure fiscali previste</u>	pag. 9

Approfondimenti

<u>Agenti e mediatori assicurativi: obbligo di ritenuta dal 1° aprile 2024</u>	pag. 10
<u>Tax credit per attività turistiche: pronta la comunicazione</u>	pag. 13
<u>In arrivo la riforma della normativa doganale nazionale</u>	pag. 15

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



News

Bonus acqua potabile: l'Agenzia delle Entrate fissa la percentuale fruibile

Con Provv. 22 marzo 2024 n. 151739, l'Agenzia delle Entrate determina la percentuale del credito d'imposta acqua potabile effettivamente fruibile da ciascun beneficiario nella misura del 6,4500% dell'importo del credito richiesto.

Determinazione della percentuale

Con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, la percentuale del **credito d'imposta** c.d. **acqua potabile** effettivamente fruibile è pari al **6,4500 per cento**.

L'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile da ciascun beneficiario è pari al credito risultante dall'ultima **comunicazione** validamente presentata ai sensi del [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 153000 del 16 giugno 2021](#), in assenza di rinuncia, moltiplicato per la percentuale di cui sopra, troncando il risultato all'unità di euro.

Ciascun beneficiario può visualizzare il credito d'imposta fruibile, determinato ai sensi del punto precedente, tramite il proprio **cassetto fiscale** accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Il credito d'imposta è utilizzato dai beneficiari in **compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#) ovvero, per le sole persone fisiche non esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese agevolabili e in quelle successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo.

Cosa prevede il credito d'imposta

Allo scopo di razionalizzare l'uso dell'**acqua** e ridurre il consumo di contenitori di plastica, è previsto un credito d'imposta (c.d. **bonus acqua potabile**) nella misura del 50 per cento delle spese sostenute tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2023 per l'acquisto e l'**installazione di sistemi di filtraggio**, mineralizzazione, raffreddamento e/o addizione di anidride carbonica alimentare finalizzati al miglioramento qualitativo delle acque per il consumo umano erogate da acquedotti.

Si prevede che, con provvedimento del Direttore dell'**Agenzia delle Entrate**, sono stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di **fruizione del credito d'imposta**, al fine del rispetto del limite di spesa previsto (5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022 e 1,5 milioni di euro per l'anno 2023).

In proposito, il [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 153000 del 16 giugno 2021](#) ha previsto che, ai fini del rispetto del limite di spesa, l'ammontare massimo del **credito d'imposta** fruibile è pari al credito d'imposta indicato nella comunicazione validamente presentata moltiplicato per la percentuale resa nota con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 31 marzo di ciascun anno, con riferimento alle spese sostenute nell'anno precedente.

Detta percentuale è ottenuta rapportando il limite di spesa previsto per ciascun periodo d'imposta all'**ammontare complessivo** del credito d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

presentate. Tanto premesso, l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti in base alle **comunicazioni validamente presentate** dal 1° febbraio 2024 al 28 febbraio 2024, con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, è risultato pari a 23.255.702 euro, a fronte di 1,5 milioni di euro di risorse disponibili, che costituiscono il limite di spesa. Pertanto, con il provvedimento in oggetto si rende noto che la percentuale del credito d'imposta effettivamente fruibile da ciascun beneficiario è pari al 6,4500 per cento (1.500.000/23.255.702) dell'importo del credito richiesto.

Previdenza complementare: deducibilità dei contributi per figli a carico

Per i lavoratori occupati per la prima volta successivamente al 2007, anche i contributi versati a favore dei figli a carico per la partecipazione a un fondo di previdenza complementare concorrono alla determinazione del plafond di deducibilità dal proprio reddito complessivo.

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un quesito concernente l'applicabilità del regime di deducibilità dei **contributi versati alla previdenza complementare** (dai lavoratori di prima occupazione successiva al [1° gennaio 2007: art. 8, c. 6, D.Lgs. 252/2005](#)) nel caso di versamento di contributi a favore dei **soggetti fiscalmente a carico**.

Il caso di specie

Il lavoratore che ha promosso l'interpello:

- è un lavoratore di prima occupazione successiva all'anno 2007;
- ha aderito ad un fondo pensione negoziale nell'anno 2019 e versato, la quota del TFR, i contributi a carico suo e del datore di lavoro nonché contributi aggiuntivi a titolo individuale;
- ha versato contributi per l'adesione dei figli nel 2022 ad una forma di **previdenza complementare**, che sono stati dedotti integralmente;
- l'ammontare dei contributi versati e dedotti dal proprio reddito complessivo non ha comunque raggiunto la soglia di deducibilità ordinaria di € 5.164,57.

I soggetti di prima occupazione successiva al 1° gennaio 2007 che, nei primi 5 anni di partecipazione ad una forma di previdenza complementare, hanno effettuato versamenti di contributi per un **importo inferiore a € 5.164,57** (limite massimo annuale di deduzione dei **contributi versati**) possono conservare l'importo residuo delle deduzioni annuali e utilizzare il "plafond" così accumulato a partire dal 6° anno, entro i 20 anni successivi di partecipazione a forme di previdenza complementare ([art. 8, c. 6, D.Lgs. 252/2005](#)).

Ciò posto, si chiede se, ai fini della determinazione del "plafond", debbano essere considerati solo i contributi versati in relazione alla propria posizione contributiva oppure

anche quelli versati alla forma di previdenza complementare cui sono iscritti i figli fiscalmente a carico.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS
Strategia d'impresa pubblica e privata

Il parere dell'Agenzia delle Entrate

Se nei primi 5 anni di partecipazione alle forme pensionistiche complementari il lavoratore (di prima occupazione successiva al 2007), in aggiunta ai contributi versati per la propria posizione, abbia versato anche contributi per i familiari a carico (per consentire la loro adesione alle forme di previdenza complementare), che ha dedotto dal proprio reddito complessivo, anche tali contributi concorrono alla determinazione dell'ulteriore **plafond di deducibilità**.

Il predetto plafond potrà essere utilizzato dal 6° anno di adesione alla forma pensionistica complementare del lavoratore di prima occupazione e fino al 25° anno successivo, per dedurre dal proprio reddito complessivo i contributi versati alle **forme di previdenza complementare**, in aggiunta al **limite annuale** di € 5.164,57 e fino a concorrenza di € 2.582,29 annui (per un totale massimo di € 7.746,86).

Nel caso in esame, ai fini della determinazione dell'ulteriore plafond di deducibilità, si devono considerare i contributi versati per la partecipazione al lavoratore alla forma pensionistica complementare, dedotti dal 2019 al 2023, nonché quelli versati per la partecipazione alle predette **forme pensionistiche** dei figli a carico, dedotti dal proprio reddito complessivo nel 2022 e 2023. Il plafond accumulato nei primi 5 anni di partecipazione (2019/2023) potrà essere utilizzando dall'Istante a partire dal 2024 nei limiti sopra specificati.

Welfare: agevolati i servizi di sharing mobility offerti tramite APP

Rispondono alle finalità di utilità sociale e, dunque, sono esclusi da imposizione fiscale i servizi di mobilità sostenibile offerti da un'azienda, tramite APP, ai propri dipendenti per consentirgli di percorrere il tragitto casa-lavoro-casa (Risp. 21 marzo 2024 n. 74).

Nel caso di specie i **servizi di mobilità sostenibile** a cui potranno accedere i dipendenti per recarsi a lavoro e rientrare alla propria abitazione sono i seguenti:

- **car-sharing** relativamente all'uso di soli veicoli con motore elettrico;
- ricarica elettrica di autovetture o motoveicoli;
- **bike-sharing**;
- **scooter-sharing** relativamente all'uso di soli veicoli con motore elettrico;
- monopattino elettrico;
- utilizzo dei **mezzi di trasporto pubblico locale** (biglietto singolo o abbonamento a treno, metro, bus, traghetti, etc.).

Il piano di welfare

Secondo quanto previsto dal **piano di welfare**, i servizi saranno disponibili solo in favore di coloro che non abbiano già l'assegnazione in uso promiscuo di una autovettura a titolo di fringe benefit, i servizi relativi allo sharing e al monopattino elettrico saranno consentiti solo

nei casi in cui la sede di lavoro sia in luoghi che consentano il riutilizzo del mezzo di trasporto da parte di altre persone, così da garantire l'effettiva condivisione dell'uso di tali mezzi in funzione della riduzione dei costi sociali del trasporto. In via generale, l'iniziativa è legata alla **mobilità sostenibile** che risponde anche all'esigenza prevista dal **PNRR** di ridurre le emissioni inquinanti, di migliorare la mobilità delle persone, di promuovere un utilizzo consapevole delle risorse e

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

atteggiamenti responsabili verso l'ambiente, nonché promuovere l'uso di mezzi di trasporto condivisi al fine di favorire anche la socializzazione tra i dipendenti. Il **piano di welfare** prevede, inoltre, limiti e plafond di spesa, così da assicurare che l'utilizzo avvenga solo per il **tragitto casa-lavoro-casa** in considerazione anche dell'orario di lavoro di ciascun dipendente e non contempla il rimborso di spese sostenute direttamente dal dipendente.

La risposta delle Entrate

Per l'Agenzia delle Entrate i descritti **servizi di mobilità sostenibile** per il tragitto casa-lavoro-casa, ivi compreso l'utilizzo dell'APP, rispondono alle finalità di "**utilità sociale**" individuate dall'[art. 100 Tuir](#), e, dunque, possono rientrare nella previsione del menzionato [art. 51, c.2, lett. f\), Tuir](#), ai sensi del quale non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente «l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100». Il richiamato [art. 100 Tuir](#), rubricato «**Oneri di utilità sociale**», stabilisce che «Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi».

Secondo la prassi consolidata, affinché si determini l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, devono verificarsi congiuntamente le seguenti condizioni:

- le opere e i servizi devono essere messi a disposizione della **generalità dei dipendenti** o di categorie di dipendenti;
- le opere e i servizi devono riguardare esclusivamente erogazioni in natura e non erogazioni sostitutive in denaro;
- le opere e i servizi devono perseguire specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

Atti di aggiornamento del catasto: modalità di pagamento

L'Agenzia delle Entrate, con Provv. 21 marzo 2024 n. 148004, ha esteso a tutte le tipologie di atti finalizzati all'aggiornamento del catasto la modalità di pagamento tramite il versamento sul conto corrente unico nazionale.

L'Agenzia delle Entrate ha esteso la modalità di **pagamento** dei **tributi** dovuti da parte dei professionisti iscritti agli **Ordini e Collegi Professionali** (di cui all'[art. 1 Provv. AE 30 luglio 2015 n. 102627](#)) alla **presentazione telematica** di tutte le tipologie di atti finalizzati all'aggiornamento del **catasto** (di cui all'[art. 2 c. 1 Provv. AE 22 marzo 2005](#)) per le quali siano state approvate le relative specifiche tecniche. Tra gli atti richiamati da quest'ultimo provvedimento sono menzionate le **domande di voltura catastale** e gli eventuali altri atti presentati ai fini dell'**aggiornamento catastale**. Pertanto, tutti gli atti finalizzati all'aggiornamento del catasto possono fruire del versamento di somme sul **conto corrente unico nazionale** da parte degli Ordini e Collegi nazionali e provinciali, modalità precedentemente riservata solo agli atti tecnici di aggiornamento catastale. Con il citato [Provv. AE 30 luglio 2015 N. 102627](#), al fine di semplificare la presentazione telematica degli atti di aggiornamento catastale, era stata prevista la possibilità di effettuare il pagamento dei

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

tributi, dovuti da parte dei professionisti iscritti agli Ordini e Collegi Professionali, anche tramite l'utilizzo di somme versate preventivamente dai medesimi Ordini e Collegi, nazionali ovvero provinciali, sul conto corrente unico nazionale di cui al [Prov. AE Territorio 2 marzo 2007](#). L'iniziativa era finalizzata a facilitare la fruizione del servizio telematico, divenuto obbligatorio a partire dal 1° giugno 2015, per la presentazione dei soli atti tecnici di aggiornamento catastale (Docfa e Pregeo) con il modello unico informatico (Muic).

La procedura, rimasta invariata, prevede il versamento delle somme, da parte degli ordini professionali, sul **conto corrente unico nazionale**, per consentirne l'utilizzo ai professionisti iscritti agli albi che hanno precedentemente optato per tale modalità di pagamento

ONLUS e social housing: limite di spesa per Superbonus

L'Agenzia delle Entrate, con Risp. 21 marzo 2024 n. 75, ha chiarito che alla mera messa a disposizione di alloggi da parte delle ONLUS non si applica il calcolo del limite di spesa di cui all'art. 119 c. 10-bis DL 34/2020.

Con la risposta n. 75 del 21 marzo 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alle **ONLUS** non si applica il calcolo del limite di spesa di cui all'[art. 119 c. 10 bis DL 34/2020](#) con riferimento alla mera messa a disposizione di **alloggi**, poiché ciò configura un'attività di carattere residenziale e non automaticamente rientrante tra quelle ricomprese nel settore dell'**assistenza sociale e sociosanitaria**.

Si ricorda che l'[art. 119 c. 10 bis DL 34/2020](#) prevede che il **limite di spesa** ammesso alle **detrazioni** di cui al presente articolo, previsto per le singole **unità immobiliari**, è moltiplicato per il rapporto tra la **superficie** complessiva dell'**immobile** oggetto degli interventi di incremento dell'**efficienza energetica**, di miglioramento o di adeguamento antisismico e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'**Osservatorio del Mercato Immobiliare** dell'Agenzia delle Entrate, che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) svolgano attività di prestazione di **servizi sociosanitari e assistenziali**, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;
- b) siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali **B/1** (collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari, ecc.), **B/2** (case di cura ed ospedali

senza fine di lucro) e **D/4** (case di cura ed ospedali con fine di lucro) a titolo di **proprietà, nuda proprietà, usufrutto** o comodato d'uso gratuito. Il titolo di **comodato d'uso gratuito** è idoneo all'accesso alle detrazioni di cui al presente articolo, a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

La disposizione riguarda le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (**ONLUS**), le organizzazioni di volontariato (**OdV**) iscritte nei registri e le associazioni di promozione sociale (**APS**), che svolgono prestazioni di servizi sociosanitari e assistenziali.

Essa è stata introdotta per tenere conto della circostanza che l'attività di prestazioni di servizi socio sanitari e assistenziali è esercitata dai predetti enti in edifici di grandi dimensioni anche in considerazione del fatto che, per taluni servizi che vengono erogati alla collettività (si pensi a centri

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

diurni Integrati, residenze sanitarie assistenziali, poliambulatori, servizi sanitari e assistenziali, ecc.), le norme e gli standard funzionali impongono la disponibilità di notevoli superfici appositamente attrezzate ancorché catastalmente individuati quale singola unità immobiliare. (cfr [Circ. AE 8 febbraio 2023 n. 3/E](#) e [Circ. AE 13 giugno 2023 n. 13/E](#)).

Come chiarito dall'AE, nel caso di messa a disposizione di alloggi a favore di categorie di soggetti "svantaggiati", occorre verificare se detta attività possa essere ricondotta tra quelle di assistenza sociale e socio sanitaria previste dall'[art. 10 c. 1 lett. a n. 1 D.Lgs. 460/97](#). La condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, infatti le attività ricomprese in tale settore devono necessariamente essere rivolte nei confronti di categorie particolarmente vulnerabili al fine di assicurarne la protezione sociale. La mera messa a disposizione di alloggi senza una specifica attività di assistenza che si concretizza in una serie articolata di servizi nei confronti dei soggetti svantaggiati non rientra nel settore di attività di cui al citato [art. 10 c. 1 lett. a n. 1](#).

Donazioni informali e indirette: quando non sono tassate

La Cassazione ha stabilito che le donazioni informali e le donazioni indirette non sono soggette a imposta di donazione, in quanto non c'è un obbligo di registrazione.

La Cassazione, con la [sentenza n. 7442 del 20 marzo 2024](#), ha stabilito che le **donazioni informali** (es. quando il genitore dà denaro al figlio) e le **donazioni indirette** (es. quando il genitore paga la casa al figlio) non sono soggette a **imposta di donazione** perché non c'è obbligo di **registrazione**.

La sentenza rimette in discussione quanto sostenuto dalla [Circ. AE 11 agosto 2015 n. 30/E](#), secondo la quale genericamente l'imposta di donazione si applica alle **liberalità tra vivi** che si caratterizzano per l'assenza di un atto scritto (soggetto a registrazione).

Imposta di successione

Partendo dal Testo unico dell'imposta di successione e donazione ([D.Lgs. 346/90](#)), nel quale non è fissato un obbligo di sottoporre le donazioni indirette alla tassazione, secondo la Cassazione si deve desumere che la **donazione indiretta** è rilevante ai fini dell'imposta di

donazione solo se risulta da atti soggetti alla **registrazione**. Pertanto, le donazioni informali, che non sono stipulate per iscritto né enunciate in un atto scritto, non sono un possibile oggetto di tassazione, a meno che:

- non si faccia luogo alla **registrazione volontaria** della donazione stessa; oppure
- la donazione non risultante da atti soggetti a registrazione, avendo valore superiore a 1 milione di euro, sia confessata dal contribuente nell'ambito di una procedura di **accertamento tributario** (es. **voluntary disclosure**).

Il caso

Nel caso di specie, lo zio (**donante**) ha trasferito delle attività finanziarie (titoli e denaro) al nipote (**donatario**) a titolo di **liberalità** tramite un'operazione bancaria. Questa liberalità, emersa da un'istanza di voluntary disclosure presentata dal donante, è stata assoggettata all'imposta di donazione di cui all'[art. 56 D.Lgs. 346/90](#), ai sensi del quale le liberalità diverse dalle donazioni

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

emerse nel corso di un accertamento di altri tributi possono essere accertate dall'Agenzia delle Entrate che applica l'aliquota dell'8% quando sono superati i valori delle franchigie (1 milione di euro per coniuge e discendenti in linea retta, 1.5 milioni di euro per i portatori di handicap e 100.000 euro per fratelli e sorelle).

Come chiarito dalla Cassazione, non esistendo un obbligo di sottoporre le donazioni indirette alla tassazione, confermato dalla possibilità di una registrazione volontaria e dall'assenza di sanzioni, nel caso di specie non si applica il termine quinquennale di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertare la mancata registrazione.

Deducibilità dei compensi degli amministratori

La Cassazione ha stabilito che ai fini della deducibilità del compenso degli amministratori di società non è sufficiente l'approvazione del bilancio con la posta relativa ai compensi.

La [Cassazione, con la sentenza n. 8005 del 25 marzo 2024](#), ha stabilito che l'approvazione del **bilancio** contenente la posta relativa ai **compensi** degli **amministratori** non è idonea a configurare la specifica delibera richiesta dall'[art. 2389 c.c.](#), salvo che un'**assemblea** convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia espressamente discusso e approvato la proposta di determinazione dei compensi degli amministratori. Pertanto, il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce.

Si ricorda che con la sentenza n. 24471 del 9 agosto 2022, con riferimento alle società di capitali, compresa dunque la **società a responsabilità limitata**, la Cassazione ha affermato il principio secondo cui la disciplina sul funzionamento delle società, che, dettata anche nell'interesse pubblico al regolare svolgimento dell'attività economica, ha natura imperativa ed inderogabile, contiene una distinta previsione della **delibera di approvazione del bilancio** e di quella di determinazione del compenso; ne consegue che, ai fini della deducibilità del

compenso degli amministratori di società di capitali, è necessario che ne risulti la quantificazione nello statuto o in una esplicita delibera assembleare. La delibera non può considerarsi implicita nella delibera di approvazione del bilancio contenente la posta relativa al compenso, salvo che l'assemblea, convocata solo per l'approvazione del bilancio, essendo totalitaria, non abbia anche discusso ed approvato espressamente la proposta di determinazione dello stesso.

Le affermazioni della [Cass. 28 ottobre 2015 n. 21953](#) e riguardanti la non necessità, con riferimento alle società a responsabilità limitata, della delibera assembleare specifica a seguito della **riforma delle società** di cui al [D.Lgs. 6/2003](#) (in ragione del mancato richiamo normativo e per la differenza strutturale tra società per azioni e società a responsabilità limitata, non essendo nella prima i soci coinvolti istituzionalmente nella gestione della società) costituiscono un obiter dictum, perché la sentenza si pronuncia su di una fattispecie anteriore alla menzionata riforma, ponendosi nel solco dell'indirizzo sopra menzionato.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Non sembra prendere posizione sugli effetti della riforma nemmeno la [Cass. 30 marzo 2017 n. 8210](#), che pure riguarda una fattispecie posteriore alla stessa, ribadendo la tesi tradizionale per la quale v'è necessità di una specifica **delibera assembleare** (cfr nello stesso senso anche [Cass. 20 aprile 2021 n. 10308](#) e [Cass. 3 marzo 2021 n. 5763](#)).

Categoria reddituale: l'errata qualificazione non incide sulla pretesa fiscale

Un'errata o imprecisa indicazione della categoria reddituale nell'avviso di accertamento non costituisce circostanza sufficiente a determinare la nullità dell'avviso.

La diversa qualificazione della **fonte di produzione** del reddito non incide sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale. Di conseguenza, l'errata o imprecisa indicazione della categoria reddituale nell'avviso di accertamento non costituisce circostanza di per sé sufficiente a determinare la nullità dell'avviso (cfr. [Cass. 31 luglio 2015 n. 16246](#)).

Nel caso di specie, è stato ritenuto fondato l'appello dell'Agenzia delle Entrate: il contribuente, che esercitava l'attività di deejay, era stato erroneamente classificato come **imprenditore** e **non** come **lavoratore autonomo**. L'erronea classificazione **non** può giustificare l'**annullamento** dell'avviso di **accertamento** ma può avere conseguenze solo dal punto di vista della individuazione della pretesa fiscale.

[CGT 2° Puglia 20 febbraio 2024 n. 248](#)

Decreto Anziani: le misure fiscali previste

Il Decreto Anziani, pubblicato in GU 18 marzo 2024 n. 65, prevede alcune misure agevolative. Si analizzano le principali novità in materia fiscale previste dal Decreto.

Il [D.Lgs. 29/2024](#) (c.d. **Decreto Anziani**) mira a promuovere la **dignità** e l'**autonomia**, l'**inclusione sociale**, l'**invecchiamento attivo** e la prevenzione della fragilità degli **anziani**, anche attraverso l'accesso alla valutazione multidimensionale unificata, a strumenti di sanità preventiva e di telemedicina a domicilio, il contrasto all'isolamento e alla deprivazione relazionale e affettiva, la coabitazione solidale domiciliare per le persone anziane (**senior cohousing**) e la coabitazione intergenerazionale (**cohousing intergenerazionale**), lo sviluppo di forme di turismo del benessere e di turismo lento, nonché volte a riordinare, semplificare, coordinare e rendere più efficaci le attività di **assistenza** sociale, sanitaria e sociosanitaria per le persone anziane non autosufficienti e ad assicurare la sostenibilità economica e la flessibilità dei **servizi di cura** e assistenza a lungo termine per le persone anziane e per le **persone anziane non autosufficienti**.

Si analizzano in particolare le disposizioni in materia di prestazione universale, agevolazioni contributive e fiscali e caregiver familiari.

Prestazione universale (artt. 34, 35 e 36)

È istituita, in via sperimentale, dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2026, una prestazione universale, subordinata allo specifico bisogno assistenziale, al fine di promuovere il progressivo potenziamento delle prestazioni assistenziali per il sostegno della **domiciliarità** e dell'autonomia personale delle persone anziane non autosufficienti. L'INPS provvede all'individuazione

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



dello **stato di bisogno assistenziale**, di livello gravissimo, dei soggetti anziani sulla base delle informazioni sanitarie a disposizione nei propri archivi.

La prestazione è esente da imposizione fiscale e non è soggetta a pignoramento. Viene erogata su base mensile ed è composta da:

- una quota fissa monetaria corrispondente all'indennità di accompagnamento;
- una quota integrativa definita assegno di assistenza pari a 850 euro mensili.

Ricognizione delle agevolazioni contributive e fiscali (art. 37)

Rientrano nelle disposizioni dirette a favorire il livello qualitativo e quantitativo delle prestazioni di lavoro, cura e assistenza in favore delle persone anziane non autosufficienti, le seguenti agevolazioni fiscali e contributive:

- **deducibilità** dal reddito complessivo, fino all'importo di 1.549,37 euro, dei **contributi previdenziali e assistenziali** versati per gli addetti ai **servizi domestici** e all'assistenza personale o familiare, prevista all'[art. 10 c. 2 DPR 917/86](#);
- riconoscimento, a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 40mila euro, della **detraibilità** del 19% delle spese, per un importo non superiore a 2.100 euro, sostenute per gli addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, di cui all'[art. 15 c. 1 lett. i-septies DPR 917/86](#);
- esclusione del concorso alla formazione del **reddito** del lavoratore dipendente delle somme e prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di **assistenza ai familiari** anziani o non autosufficienti a carico, ai sensi dell'[art. 51 c. 2 lett. f-ter DPR 917/86](#);
- esclusione del concorso alla formazione del reddito del lavoratore dipendente dei contributi e **premi** versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche assicurative, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie, in base a quanto disposto dall' dell'[art. 51 c. 2 lett. f-ter DPR 917/86](#).

Caregiver (art. 39)

In attuazione di quanto previsto dall'[art. 5 c. 2 lett. c\) L. 33/2023](#), al fine di sostenere il progressivo miglioramento delle condizioni di vita dei caregiver familiari, individuati nei soggetti di cui all'[art. 1 c. 255 L. 205/2017](#), è riconosciuto il valore sociale ed economico per l'intera collettività dell'attività di **assistenza e cura non professionale** e non retribuita prestata nel contesto familiare a favore di persone anziane e di persone anziane non autosufficienti che necessitano di assistenza continuativa anche a lungo termine per malattia, infermità o disabilità.

Approfondimenti

Agenti e mediatori assicurativi: obbligo di ritenuta dal 1° aprile 2024

Dal 1° aprile 2024, le compagnie assicurative che corrispondono provvigioni agli agenti dovranno operare la ritenuta a titolo di acconto prevista dalla Legge di Bilancio del 2024. L'Agenzia delle Entrate fornisce le istruzioni operative sull'applicazione della ritenuta e sulla dichiarazione.



Nell'ambito delle misure di contrasto all'evasione, l'articolo 1, commi [89-90](#), Legge 30 dicembre 2023 n. 213 (Legge di Bilancio 2024) ha disposto l'abrogazione dell'esonero dall'applicazione della **ritenuta alla fonte** sui compensi percepiti dagli **intermediari di assicurazione**. Di conseguenza a partire dal **1° aprile 2024**, saranno soggette a **ritenuta d'acconto** le provvigioni percepite:

- dagli **agenti di assicurazione**, per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione;
- dai **mediatori di assicurazione**, per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.

Soggetti interessati

Per effetto della modifica normativa apportata dalla Manovra 2024 si considerano assoggettate a ritenuta, anche le provvigioni percepite dagli intermediari iscritti nella sezione d) del **Registro Unico degli Intermediari (RUI)** nell'ambito di prestazioni rese direttamente a imprese di assicurazione.

Per garantire la parità di trattamento degli operatori, si ritiene che la ritenuta debba applicarsi anche a tutte le provvigioni, comunque denominate, dovute per l'**attività d'intermediazione assicurativa**, anche se esercitata a titolo accessorio rispetto all'attività principale, percepite da soggetti iscritti al RUI, alle sezioni e) ed f), nell'ambito di prestazioni rese direttamente alle **imprese di assicurazione**. Con riguardo ai soggetti che godono dell'esonero dall'applicazione della ritenuta d'acconto alle provvigioni, che esercitano l'attività d'intermediazione assicurativa in via accessoria e che sono iscritti al RUI, la ritenuta d'acconto è operata esclusivamente sulle provvigioni afferenti l'attività assicurativa.

Decorrenza della modifica

L'Agenzia delle Entrate, con la [circolare del 21 marzo 2024 n. 7](#), precisa che la ritenuta d'acconto va operata all'atto del pagamento della **provvigione**, rilevando a tal fine i pagamenti effettuati a decorrere dal 1° aprile 2024.

Inoltre, le Entrate si soffermano sulla fattispecie di cui all'[articolo 25-bis](#) c. 4 DPR 600/73, secondo cui quando gli agenti e i mediatori di assicurazione trattengono direttamente la provvigione spettante prelevandola dalle **somme riscosse**, gli stessi sono tenuti a rimettere ai propri committenti anche l'importo corrispondente alla ritenuta. Questa si considera operata nel mese successivo a quello in cui le provvigioni sono state trattenute dai **percipienti** e dovrà essere versata all'Erario dai committenti entro il **giorno 16 del mese successivo** a quello in cui le ritenute sono operate.

A tal proposito, in applicazione del **principio di cassa**, gli agenti e i mediatori di assicurazione devono rimettere ai committenti le ritenute che si intendono operate dal 1° maggio 2024, ossia quelle relative alle provvigioni trattenute dalle somme che gli agenti e i mediatori hanno incassato, anche precedentemente al mese di aprile 2024, e che gli stessi riversano ai **committenti** a decorrere dallo stesso mese, anche se i relativi contratti sono stati conclusi nei mesi antecedenti.



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Aliquota applicabile

L'aliquota della ritenuta è pari al **23%** (ovvero quella relativa al primo scaglione di reddito ai fini IRPEF) ed è applicabile, alternativamente:

- sul **50%** (pari all'**11,5%**) dell'ammontare dei compensi provvigionali;
- sul **20%** (pari al **4,6%**) dell'ammontare delle provvigioni, se l'intermediario si avvale di **dipendenti** e/o **collaboratori** previa **dichiarazione** da inviare al committente.

Con riferimento a quanto sopra può essere opportuno ricordare che:

- **dipendenti**: sono i soggetti che prestano attività lavorativa, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione dell'intermediario ([art. 1](#), c. 2, DM 16 aprile 1983);
- **terzi**: sono i soggetti che, senza vincolo di subordinazione, collaborano con l'intermediario (agenti, subagenti, mediatori, procacciatori e figure similari). Si considerano tali anche i collaboratori dell'**impresa familiare** direttamente impegnati nell'attività commerciale e gli associati in partecipazione il cui apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro ([art.1](#), c. 3, DM 16 aprile 1983).

La dichiarazione

Quanto alla dichiarazione, di cui sopra, si precisa che:

- deve essere spedita ai committenti, per ciascun anno solare, entro il 31 dicembre dell'anno precedente mediante **raccomandata A/R**;
- se le condizioni previste per la riduzione al 20% della **base imponibile** della ritenuta si verificano in corso d'anno, la relativa dichiarazione deve essere presentata non oltre 15 giorni da quello in cui le condizioni stesse si sono verificate ed entro lo stesso termine devono essere dichiarate le variazioni in corso d'anno che fanno venire meno le predette condizioni;
- se per l'anno o frazione di anno in cui ha inizio l'attività il percipiente, presumendo il verificarsi delle relative condizioni, intende avvalersi della ritenuta ridotta, deve farne dichiarazione non oltre i 15 giorni successivi alla stipula dei contratti, o accordi, di commissione, di agenzia, di rappresentanza di commercio e di **procacciamento d'affari** o alla eseguita mediazione.

Considerato che la modifica prevista dalla Manovra 2024 è efficace a decorrere dal 1° aprile 2024, successivamente al termine ordinario per la presentazione della comunicazione sopra citata (31 dicembre dell'anno precedente), analogamente al caso in cui le condizioni per fruire della ritenuta d'acconto nella misura ridotta si verificano in corso d'anno, si ritiene che le comunicazioni degli agenti e dei mediatori di assicurazione possano pervenire entro i quindici giorni successivi alla decorrenza della norma, ossia entro il **16 aprile 2024**. La ritenuta deve essere operata anche per i compensi erogati alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, mentre non va operata se le provvigioni sono erogate ad un **soggetto estero** privo di stabile organizzazione in Italia (es. compagnie assicurative in regime di "**libera prestazione di servizi**"). A livello operativo, ad oggi, non è ancora stato istituito un codice tributo specifico per effettuare il versamento della nuova ritenuta.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Certificazione Unica

I **sostituti d'imposta** che operano ritenute sui redditi di lavoro dipendente, assimilati, di lavoro autonomo, di provvigioni e redditi diversi sono tenuti al rilascio al percipiente della **Certificazione Unica** e alla conseguente trasmissione della stessa all'Agenzia delle Entrate.

A seguito dell'abrogazione dell'esonero dall'obbligo di effettuare le ritenute sulle provvigioni spettanti ad agenti e mediatori di assicurazione, il committente, in qualità di sostituto d'imposta, dovrà, pertanto, provvedere al rilascio della Certificazione Unica al percipiente e alla trasmissione all'Agenzia delle Entrate. Si precisa che l'abrogazione della previsione di esonero dall'applicazione della ritenuta alle provvigioni spettanti agli agenti e ai mediatori di assicurazione, in precedenza contenuta nell'[articolo 25-bis](#), quinto comma, DPR 600/73, non ha riflessi sui profili attinenti agli **obblighi di fatturazione** previsti dalla normativa IVA. Le prestazioni di servizio rese alle imprese assicurative dagli anzidetti intermediari nell'ambito dei rapporti di agenzia e mediazione, infatti, fruiscono del **regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto**.

Con riferimento ai soggetti che effettuano le predette operazioni, l'[articolo 22](#), primo comma, n. 6), del medesimo DPR n. 633 del 1972 prevede l'esonero dall'obbligo di emissione della fattura, salvo che il committente e/o cliente privato ne faccia esplicita richiesta non oltre il momento di effettuazione della prestazione di servizi. Ciò considerato, la modifica in commento non comporta, quindi, l'insorgenza in capo agli intermediari assicurativi di cui trattasi dell'obbligo di rilascio della fattura, ancorché le provvigioni percepite dagli stessi debbano essere assoggettate a ritenuta a titolo di acconto, ai sensi dell'[articolo 25-bis](#) DPR 600/73.

Tax credit per attività turistiche: pronta la comunicazione

L'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di comunicazione della cessione del credito d'imposta per le imprese turistiche e del credito d'imposta per la digitalizzazione delle agenzie di viaggio e dei tour operator (Prov. AE 27 marzo 2024 n. 163586).

Premessa

Il [DL 152/2021](#) riconosce un credito d'imposta alle imprese turistiche in relazione agli interventi di **riqualificazione energetica e antisismica, eliminazione delle barriere architettoniche**, realizzazione di **piscine termali** e acquisizione di attrezzature e apparecchiature per lo svolgimento delle attività termali e lo stesso Decreto riconosce alle agenzie di viaggio e ai *tour operator* un credito d'imposta in relazione ai costi sostenuti per **investimenti** e attività di **sviluppo digitale**.

Tax credit per attività turistiche, agenzie di viaggio e tour operator

Nel dettaglio, ai sensi dell'[art. 1](#), c. 1, del citato DL è riconosciuto, ai soggetti esercenti attività d'impresa turistica, un contributo sotto forma di credito d'imposta per le spese sostenute tra il **7 novembre 2021** e il **31 dicembre 2024**, per interventi di riqualificazione energetica e antisismica, eliminazione delle barriere architettoniche, realizzazione di piscine termali e acquisizione di attrezzature e apparecchiature per lo svolgimento delle attività termali.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS
Strategia d'impresa pubblica e privata

Ai sensi dell'[art. 4](#), c. 1, del citato DL è riconosciuto un contributo sotto forma di credito d'imposta alle agenzie di viaggio e ai *tour operator* con **codice ATECO 79.1, 79.11, 79.12**, per i costi sostenuti dal 7 novembre 2021 al 31 dicembre 2024 per investimenti e attività di sviluppo digitale.

Entrambi i crediti d'imposta sono cedibili, solo per intero, senza facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo a favore dei c.d. soggetti qualificati (banche, intermediari finanziari, società appartenenti a gruppi bancari ovvero d'impresе di assicurazione autorizzate a operare in Italia).

I crediti d'imposta sopra indicati sono alternativamente:

- utilizzabili dal beneficiario esclusivamente in **compensazione orizzontale**;
- **cedibili**, solo per intero, senza facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, fatta salva la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario, ovvero di imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia.

Comunicazione delle cessioni dei crediti

Le cessioni dei crediti di cui trattasi sono comunicate all'Agenzia delle Entrate tramite **posta elettronica certificata**, inviando a una casella di posta dedicata un apposito modello di comunicazione. Considerato che i crediti d'imposta sono cedibili solo per intero, l'eventuale utilizzo in compensazione ne impedisce la cessione.

La **tracciabilità** è assicurata dall'attribuzione di un codice identificativo a ciascuno dei crediti riconosciuti ai beneficiari, i cui dati sono preventivamente comunicati dal Ministero del Turismo all'Agenzia delle Entrate.

In alternativa all'ulteriore cessione, i cessionari potranno utilizzare i crediti in compensazione orizzontale, tramite Modello F24, indicando gli stessi **codici tributo** istituiti per la fruizione da parte dei beneficiari originari, di cui alle [risoluzioni n. 47/E/2023](#) e n. [73/E/2023](#).

Le cessioni dei crediti d'imposta anche successive alla prima sono comunicate all'Agenzia delle Entrate utilizzando il Modello denominato "*Comunicazione della cessione del credito d'imposta per le imprese turistiche e dei crediti d'imposta per la digitalizzazione di agenzie di viaggio e tour operator*", approvato con il Provvedimento in commento unitamente alle relative istruzioni. La Comunicazione deve essere trasmessa all'indirizzo di posta elettronica certificata cessionecreditoimpreseturistiche@pec.agenziaentrate.it.

Il Modello deve essere sottoscritto digitalmente o con **firma autografa** dal cedente e dal cessionario (in caso di firma autografa deve essere allegata copia del documento d'identità dei sottoscrittori).

La Comunicazione non è accolta se:

1. il soggetto cedente non è titolare del credito d'imposta, in base ai dati trasmessi dal Ministero del Turismo all'Agenzia delle Entrate di cui al punto 1.3 e alle eventuali successive cessioni già comunicate;
2. il soggetto cedente ha già utilizzato il credito, anche in parte, in compensazione orizzontale.

Il cessionario può utilizzare il credito in compensazione orizzontale, tramite Modello F24, indicando lo stesso codice tributo istituito per la fruizione da parte del beneficiario originario; in alternativa, il cessionario può cedere ulteriormente il credito.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Il Modello è composto dal **Frontespizio**, dal Quadro A (Cessione del credito d'imposta per le imprese turistiche) e dal Quadro B (Cessione del credito d'imposta per la digitalizzazione delle agenzie di viaggio e tour operator).

Nel Quadro A o nel QUADRO B deve essere barrata la casella corrispondente al numero di cessioni effettuate (prima cessione a chiunque, seconda o terza cessione solo a soggetti qualificati) e devono essere indicati la data della cessione, i dati identificativi del credito ceduto (reperibili dal cassetto fiscale del cedente) e il relativo ammontare.

Attraverso il Modello può essere comunicata la cessione di una sola tipologia di credito e pertanto la compilazione dei Quadri A e B è alternativa.

Trattamento dei dati

L'Agenzia delle Entrate assume il ruolo di Titolare del trattamento dei dati in relazione all'intero processo rappresentato nel presente provvedimento. L'Agenzia delle Entrate si avvale, inoltre, del *partner* tecnologico Sogei S.p.A., al quale è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, designato per questo Responsabile del trattamento dei dati ai sensi dell'[art. 28](#), Reg. n. 2016/679/UE.

Nel rispetto del principio della **limitazione della conservazione** ([art. 5](#), par. 1, lett. e), Reg. n. 2016/679/UE), l'Agenzia delle Entrate conserva i dati oggetto del trattamento per il tempo necessario per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

Nel rispetto del **principio d'integrità e riservatezza** ([art. 5](#), par. 1, lett. f), Reg. n. 2016/679/UE), che prevede che i dati siano trattati in maniera da garantire un'adeguata sicurezza tesa a evitare trattamenti non autorizzati o illeciti, è stato disposto che la trasmissione della comunicazione della cessione del credito venga effettuata utilizzando un apposito indirizzo di **posta elettronica certificata**.

In arrivo la riforma della normativa doganale nazionale

Approvato dal Consiglio dei Ministri lo schema di D.Lgs. per la riforma doganale che, attuando la Legge delega per la Riforma fiscale, abroga e sostituisce il vecchio TULD. Tra le novità, una drastica riduzione delle sanzioni, l'introduzione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine e il potenziamento dello Sportello unico. Modifiche anche sulla rappresentanza doganale.

Nuove disposizioni complementari al Codice doganale dell'Unione

Il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema di decreto legislativo per la riforma doganale. Si tratta di una riforma da tempo attesa, che interviene a distanza di più di cinquant'anni dall'entrata in vigore del **Testo unico della legge doganale** ([DPR 43/73](#)), realizzando un complessivo riassetto del quadro normativo, attraverso l'abrogazione e l'aggiornamento delle disposizioni vigenti, per adeguare la normativa nazionale al diritto europeo.

La bozza esaminata dal Consiglio dei Ministri dà attuazione ai principi espressi dalla legge delega per la **riforma fiscale** ([legge 111/2023](#)), che ha introdotto alcune previsioni specifiche per il settore doganale, sia dal punto di vista sostanziale (art. 2) che dal punto di vista sanzionatorio (art. 20).

Superamento del [TULD](#) e del [RD 65/1896](#)

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS
Strategia d'impresa pubblica e privata

L'allegato 1 dello schema di decreto legislativo esaminato dal Consiglio dei Ministri, recante le "disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione", riforma completamente la normativa doganale nazionale.

Il nuovo testo supera le previsioni contenute nel [TULD \(DPR 43/73\)](#) e nel [RD 65/1896](#).

La riscrittura, anche lessicale, delle norme doganali era un obiettivo da tempo auspicato. Dall'entrata in vigore del [TULD](#) gli scambi con l'estero hanno subito trasformazioni epocali: la nascita del mercato unico europeo, che ha comportato il superamento delle frontiere tra gli Stati membri UE, la globalizzazione e, di conseguenza, il crescente aumento degli scambi con l'estero, grazie anche allo sviluppo commercio elettronico, oltre alla telematizzazione delle procedure doganali e alle tensioni geopolitiche hanno reso necessaria una profonda revisione degli istituti e delle procedure doganali.

L'entrata in vigore, il 1° maggio 2016, del Codice doganale dell'Unione europea ([Reg. UE 952/2013](#) dei relativi regolamenti delegato e di esecuzione, [Reg. UE 2446/2015](#) e [2447/2015](#)), ha segnato, inoltre, la definitiva obsolescenza della normativa nazionale.

Alcune norme del [TULD](#) erano già completamente superate: tra le definizioni del Tuld compariva ancora una nozione di "**linea doganale**" ancorata al confine dello Stato italiano. Una previsione ormai superata dalla normativa europea, che prevede l'abolizione delle frontiere tra i 27 Stati membri UE.

L'articolo 2 delle nuove disposizioni nazionali contiene, pertanto, una nuova definizione di "**linea di vigilanza doganale**", che recependo la definizione di "**territorio doganale dell'Unione**", considera la somma dei territori dei singoli Stati membri, comprese le acque territoriali e lo spazio aereo.

Revisione dell'apparato sanzionatorio nel rispetto del principio di proporzionalità

Uno degli aspetti cruciali su cui si concentra lo schema di decreto riguarda la revisione delle **sanzioni doganali**, sia amministrative che penali.

In applicazione dell'art. 20, comma 3, lett. b) n. 2 e lettera c) della legge delega, la riforma opera un importante intervento di revisione, finalizzato, da un lato, a razionalizzare e semplificare le condotte sanzionate e, dall'altro, a garantire una maggiore proporzionalità delle sanzioni.

La novità più significativa è rappresentata dal **vaglio preventivo dell'autorità giudiziaria**, previsto come **obbligatorio**.

Attualmente è l'**Agenzia delle dogane** che opera una preliminare verifica sull'elemento soggettivo della violazione, trasmettendo gli atti alla Procura della Repubblica ove ritenga sussistente il reato di **contrabbando**, il quale implica la presenza dell'elemento soggettivo del dolo.

Con l'entrata in vigore della riforma, questa valutazione non sarà più operata direttamente dall'autorità doganale, ma dovrà essere l'**autorità giudiziaria** a decretare se la fattispecie ha rilevanza penale. Per effetto del decreto vi sarà l'obbligo, per le Dogane, di trasmettere la notizia di reato all'autorità giudiziaria in tutti i casi in cui l'ammontare dei diritti di confine accertati sia superiore a 10.000 euro o quando ricorrono i presupposti del contrabbando aggravato (art. 88, c. 2).

Tale previsione consentirà anche di superare la prassi dell'Agenzia delle dogane di applicare, in relazione a una medesima violazione, sia la sanzione penale che la sanzione amministrativa, in violazione del principio del "**ne bis in idem**".

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

A seguito del vaglio preliminare, infatti, se l'Autorità giudiziaria ritiene sussistenti gli elementi del dolo trattiene a sé il relativo fascicolo. In caso contrario, ritrasmetterà gli atti ad ADM, per l'irrogazione di una sanzione amministrativa.

Le nuove sanzioni amministrative

In queste ipotesi, la sanzione amministrativa sarà compresa **tra l'80 e il 150% dei diritti di confine** (art. 96, comma 14), con una sensibile riduzione rispetto alle sanzioni previste dall'[art. 303 TULD](#), che arrivavano invece fino a 10 volte l'importo dei diritti contestati.

La derubricazione a illecito amministrativo da parte dell'autorità giudiziaria comporta un'altra rilevante conseguenza, ossia la non applicazione della confisca, prevista invece come obbligatoria nei casi di contrabbando.

La previsione di una sanzione compresa tra l'80 e il 150% si pone in linea con altri settori del diritto tributario. Tale sanzione, inoltre, può essere ulteriormente ridotta in presenza di alcune **attenuanti**: per esempio, se i maggiori diritti di confine accertati sono inferiori al 3% di quelli dichiarati, la sanzione è ridotta di un terzo; se, invece, i diritti dichiarati sono pari o superiori a quelli accertati, la sanzione sarà pari a zero.

Nel caso in cui non siano indicati in maniera esatta tutti gli elementi per il compimento dei controlli e l'ammontare dei diritti di confine sia superiore o uguale a quelli dovuti, si applica la sanzione da 150 a 1.000 euro (art. 96, quarto comma).

L'art. 96, quarto comma, finalmente codifica il principio, già espresso dalla giurisprudenza, secondo cui per l'applicazione della sanzione i diritti devono essere valutati complessivamente, e non "singolo per singolo".

Il nuovo contrabbando

Se, invece, l'autorità giudiziaria ritiene sussistente l'elemento del **dolo**, mantiene presso di sé il relativo fascicolo e prende vita il procedimento penale, per il quale sono previste una serie di aggravanti e di attenuanti.

In materia di **contrabbando**, la riforma supera tutte le molteplici fattispecie previste dagli artt. 282-300, distinguendo tra contrabbando per omessa dichiarazione (art. 78) e contrabbando per dichiarazione infedele (art. 79). In questi casi, la sanzione varierà dal 100 al 200% dell'importo contestato.

Novità della riforma è che, in caso di contrabbando, è sempre disposta la confisca amministrativa delle merci oggetto dell'illecito o dell'equivalente in denaro.

L'Iva all'importazione diventa un diritto di confine

Altra importante novità riguarda l'Iva all'importazione, che rientra ora espressamente tra i diritti di confine, a meno che le merci siano destinate a una successiva immissione in consumo in un **altro Stato UE** (regime 42) o siano introdotte in un deposito Iva.

L'art. 27 definisce, infatti, i "diritti doganali" come tutti i diritti riscossi dall'Agenzia delle dogane in forza dei vincoli UE o nazionali (e non più in corrispondenza delle operazioni doganali, perché vi sono tasse di imbarco e sbarco dovute anche per operazioni che non rappresentano importazioni o esportazioni).

La novella avrà rilevanti conseguenze per i **rappresentanti doganali** indiretti, che a seguito della [CGUE 12 maggio 2022, causa C-714/20](#) erano stati esonerati dall'obbligo di corrispondere, in solido con l'importatore, la maggiore Iva contestata.

Napoli – Roma – Milano

www.sicapartners.it



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Il giudice europeo ha chiarito, infatti, che ai sensi dell'art. 201 della direttiva Iva (direttiva CE 2006/112) non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale indiretto "in assenza di disposizioni nazionali che lo designino come debitore d'imposta".

Muovendo da tale rinvio alla legislazione nazionale, il decreto prevede espressamente la responsabilità dei rappresentanti doganali indiretti anche per l'Iva all'importazione.

STUDIO SICA & PARTNERS